



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10660.901101/2018-17  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-010.647 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de setembro de 2022  
**Recorrente** COOP.REGIONAL AGRO-PECUARIA DE SANTA RITA DO SAPUCAI LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 2015

**CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. CRITÉRIOS PARA APROVEITAMENTO.**

Desde que respeitado o prazo decadencial e demonstrados a sua existência e o não aproveitamento em duplicidade, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses subsequentes, sem necessidade prévia retificação dos demonstrativos pertinentes por parte do contribuinte, devendo ser apurado conforme percentuais de rateio do período de origem e utilizado apenas para dedução da contribuição devida.

**CRÉDITO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE**

No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser transportado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

**FRETES DE INSUMOS NÃO TRIBUTADOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE**

Os fretes pagos na aquisição de insumos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições.

**COOPERATIVAS AGRÍCOLAS. BASE DE CALCULO.**

Restando demonstrado pelo fisco, a partir da contabilidade mantida pela cooperativa, a parcela efetivamente sujeita à tributação, deve prosperar o lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para afastar a glosa sobre: 1 - fretes de compras para transporte de produtos

não tributados.2 - gastos com Embalagem Transporte/Acondicionamento. 3 - créditos extemporâneos, comprovadas a existência e não utilização, apenas para dedução. Vencido o conselheiro Marcos Antônio Borges no item 1. Votaram pelas conclusões Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e Marcos Antônio Borges no item 2. Vencida a conselheira relatora no item 3. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Gustavo Garcia Dias dos Santos.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Garcia Dias dos Santos - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Ronaldo Souza Dias (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Fernanda Vieira Kotzias.

## **Relatório**

Cuidam os autos de Pedido de Ressarcimento, cujo crédito está relacionado ao PIS/Pasep não-cumulativo - Mercado Interno do 2º trimestre de 2015.

Registra-se que a contribuinte obteve tutela judicial de urgência (MS nº 1000083-23.2018.4.01.3809), a qual determinou a conclusão no prazo de 90 (noventa) dias, dos pedidos protocolados pela Impetrante há mais de 360 (trezentos e sessenta) dias.

Após análise, a DRF – Varginha/MG, com base em Termo de Verificação Fiscal, emitiu Despacho Decisório que reconhece parcialmente o direito creditório e homologa parcialmente as compensações declaradas, verificando-se as seguintes glosas:

### **DA GLOSA DOS CRÉDITOS BÁSICOS**

Em decorrência dos procedimentos de auditoria realizados, procedemos as glosas da seguinte forma:

- Glosas Quantificadas por Valores : Esta fiscalização discriminou as notas fiscais glosadas, justificando nota por nota, o motivo da glosa efetuada, conforme Anexo I que é parte integrante deste Termo de Verificação Fiscal.

Essas glosas englobam :

- Aquisições de Insumos com alíquota zero,

- Aquisições de Insumos com suspensão,
- Embalagens acondicionamento/transporte,
- Materiais indiretos/peças manutenção e reparo,
- Créditos extemporâneos.

- Glosas Quantificadas por Percentual : Em relação as essas glosas, o procedimento de auditoria adotado e sua fundamentação legal será detalhado nos tópicos abaixo. Essas glosas englobam:

- Fretes de compra relacionados às aquisições com alíquota zero, com suspensão, as embalagens acondicionamento/transporte, aos materiais indiretos/peças manutenção e reparo que foram solicitados pelo contribuinte no Pedido de Ressarcimento como parte das aquisições de insumos;

Glosas com base na existência de vendas a não associados de valores consideráveis, ou seja da prática de atos não cooperativos, com a consequente dedução dos créditos em decorrência do recálculo da contribuição devida.

Inconformada, a empresa apresentou Manifestação de Inconformidade na qual alega, que:

- como preliminar a manifestante requer a nulidade do Despacho Decisório, pois, segundo ela, *“os fatos materialmente ocorridos não se enquadram nas normas invocadas pela Fiscalização! Em outras palavras: inexistente subsunção dos fatos à norma invocada pela Fiscalização para fundamentar a glosa dos créditos! A jurisprudência administrativa, como se verá a seguir, é uníssona no sentido de que o ato praticado pela Fiscalização padece de vício insanável toda vez que o motivo de fato não coincide com o motivo legal, sendo a consequência jurídica desta falta de correspondência a nulidade do ato viciado”;*

- a cooperativa alega que tem direito ao crédito presumido pois *“está devidamente habilitado e registrado no ‘Programa Mais Leite Saudável’”;*

- *o Contribuinte poderia ter se beneficiado de outras exclusões assim permitidas na IN 635/2005; entretanto, apenas utilizou-se de duas exclusões, quais sejam (i) receitas de vendas aos cooperados e; (ii) valores repassados aos cooperados decorrentes das vendas de mercadorias entregues pelos cooperados à cooperativa. Entretanto, a fiscalização desconsiderou a exclusão dos valores repassados aos cooperados decorrentes das vendas de mercadorias entregues pelos cooperados à cooperativa!;*

- *os gastos com frete constituem serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”;*

- como se depreende das notas fiscais, os bens adquiridos referem-se, essencialmente, à manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na produção do leite;

- *o chamado “crédito extemporâneo” ocorre quando, por um lapso, deixa de ser escriturada uma nota fiscal que possa gerar crédito de tributos (como IPI, PIS,*

*COFINS e ICMS), sendo efetuado posteriormente à sua efetiva entrada no estabelecimento, ou seja, é aquele cujo período de apuração ou competência do crédito se refere a período anterior ao da escrituração atual, mas que somente agora está sendo registrado. Sendo que as Leis 10.637/02 e 10.833/03, nos artigos 3º, § 4º, determinam expressamente que “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”;*

- a embalagem utilizada no transporte visa a conservação e proteção do produto até o seu destino final contra agentes externos indesejáveis. Além disso, tais embalagens se mostram imprescindíveis para a proteção e manutenção da integridade do produto durante seu transporte, de forma a garantir que o consumidor adquira um produto de qualidade;

- as mercadorias classificadas nos NCMs 23.09.9090, 23.06.1000 foram tributadas, tendo em vista que as alíquotas do PIS/COFINS são suspensas tão somente quando vendidas aos produtores de carne suína e de aves.

A 17ª turma da DRJ06 reconheceu parcialmente o direito creditório no total de R\$ 8.046,62 (mais o valor já reconhecido no Despacho Decisório), consoante acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2015

PIS/PASEP. COFINS. INSUMOS.

A análise da apropriação de créditos de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos, deve ser feita com base no julgamento do Recurso Especial (Resp) nº 1221170/PR pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça.

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. LEITE. PROGRAMA MAIS LEITE SAUDÁVEL. APROPRIAÇÃO E UTILIZAÇÃO.

As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, regularmente habilitadas no Programa Mais Leite Saudável poderão descontar créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos às operações de aquisição de leite in natura para utilização como insumo na produção dos produtos destinados à alimentação humana ou animal classificados nos códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM mencionados no art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Esses créditos quando não puderem ser deduzidos da contribuição devida no mês, são passíveis de ressarcimento e/ou compensação, desde que atendidos os requisitos previstos na legislação, entre os quais a habilitação, provisória ou definitiva, no Programa Mais Leite Saudável.

FRETE PAGO NA COMPRA DE INSUMOS. CRÉDITOS. NATUREZA DOS INSUMOS TRANSPORTADOS.

As despesas com fretes, vinculadas a compras dos insumos utilizados no processo produtivo, integram o custo de aquisição e, por conseguinte, os créditos originados dessas despesas têm a mesma natureza e seguem a mesma sistemática de cálculo dos créditos originados das mercadorias adquiridas.

Cientificado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário repisando os principais argumentos de defesa.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Carolina Machado Freire Martins, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

Não havendo arguição de preliminares, passo à análise do mérito.

### 1. DA GLOSA – CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

Estas glosas foram mantidas pela DRJ, pelos seguintes fundamentos:

A pessoa jurídica pode apropriar extemporaneamente créditos do PIS e da Cofins, mas, ao fazê-lo, deverá recalculá-los em cada período de apuração e retificar as respectivas declarações entregues à Receita Federal, especialmente os Demonstrativos de Apuração das Contribuições (Dacons), as Declarações de Débitos e Créditos Federais (DCTFs), devendo observar as restrições temporais e normativas impostas a essas retificações.

Além do exposto acima, o art. 22 da IN SRF 600/2005, editada em atendimento aos arts. 66 e 92 das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente, estabelece (essa exigência foi mantida nos art. 28 da IN RFB nº 900/2008 e 32 da IN RFB 1300/2012):

...

**A empresa pode, de fato, aproveitar o crédito que sobre em um mês para dedução da contribuição a pagar de meses subsequentes, porém se quiser se ressarcir desse valor que sobrou ou usá-lo em compensação, deve respeitar o trimestre civil nos termos da legislação de regência. (g.n)**

A Recorrente refuta o condicionante suscitado pela instância de piso, afirmando que os artigos 3º, § 4º da Lei nº. 10.637/2002 (PIS/Pasep) e 10.833/2003 (COFINS) autorizam o aproveitamento dos créditos extemporâneos, sem condicioná-los à prévia retificação das obrigações acessórias. Assim, respeitado o prazo decadencial, não haveria óbice legal para o aproveitamento dos créditos em questão. Acrescenta ainda que:

Com o devido acato, a despeito da mencionada disposição normativa, **não pode ato administrativo infralegal impor requisitos diversos e não previstos na legislação a serem cumpridos pelo contribuinte a fim de que este exerça seu direito.** Tratar-se-ia de inversão da hierarquia normativa, o que não pode ser admitido em atenção ao princípio da legalidade.

Sobre a exigência de demonstrar que não houve o aproveitamento anterior do crédito, a Recorrente afirma ainda:

Por oportuno, ainda que a administração tributária argumente no sentido da necessidade de comprovação documental (por parte do Contribuinte) de que efetivamente não houve o aproveitamento creditório no período competente (da aquisição), estar-se-ia diante de

mais um desarranjo jurídico, pois, **a própria EFD – Contribuições (fruto do Sistema SPED) é reconhecida como a única prova documental para demonstração do pleito em análise, prova essa em posse do Fisco desde a sua transmissão, bem como é documento ainda mais completo do que o antigo “DACON”, pelo que se considera “mais hábil” a provar a idoneidade e boa-fé do contribuinte.**

...

Nada obstante, no período de análise do presente Despacho Decisório (1º trimestre de 2015), a EFD – Contribuições já estava vigente, enquanto para determinados períodos de competência do crédito extemporâneo apropriado (últimos 5 anos – de 2011 a 2015), a obrigação acessória DACON ainda era vigente, **de forma que a adoção dos Acórdãos em epígrafe para o caso em comento é absolutamente razoável.**

Assim, o cerne da controvérsia alcança a temporalidade na apuração de créditos.

Sobre o assunto, pertinente reproduzir as razões constantes do Acórdão n.º 12-113.964 - 16ª Turma da DRJ/RJO, que reverteu a glosa no Processo n.º 19679.720544/2017-01, de outro contribuinte, no âmbito do qual foi discutida a apuração de créditos sobre valores referentes a meses diversos do trimestre dos créditos pleiteados:

Analisando-se a planilha elaborada pela Fiscalização, vê-se que a glosa em questão se refere a notas fiscais relativas a compra de embalagens e frete na venda, operações que, portanto, dão direito ao crédito da não cumulatividade, emitidas entre set/2015 e jan/2016.

...

Dessa forma, o contribuinte pode aproveitar os créditos de um determinado período em outro subsequente, quando não deduzidos naquele, desde que observado o prazo decadencial. Tal hipótese diz respeito à dedução desses créditos na apuração da própria contribuição, procedimento adotado pela empresa no presente caso. Hipóteses diversas seriam a utilização de tais créditos para fins de compensação com outros tributos, ou ainda ressarcimento, nas quais se faz necessária efetivamente a apresentação de PER/DCOMP, nos termos previstos no artigo 74 da Lei n.º 9.430/96 e nas normas editadas pela RFB.

...

(...) A outra, caso dos autos, seria a utilização do crédito para fins de dedução da própria contribuição apurada em períodos posteriores, caso em que não cabe falar em recolhimento indevido, mas em utilização posterior de créditos da não cumulatividade, não sendo, portanto, necessária a utilização de PER/DCOMP. Nesse caso, no entanto, seria necessária a retificação da EFD Contribuições relativa aos períodos originais do crédito, assim como dos posteriores, até a sua efetiva utilização. Desta forma, a origem do crédito estaria devidamente declarada no período correspondente, o que permitiria à Fiscalização identificá-lo no período de utilização. Tal procedimento não parece ter sido adotado pelo contribuinte no presente caso, tendo a empresa informado diretamente o valor de crédito extemporâneo que entende correto em períodos posteriores. No entanto, entendo que tal procedimento não retira da empresa o direito à utilização do referido crédito, nos termos em que autorizado pelas Leis citadas, respeitado o prazo decadencial, desde que a origem do crédito seja comprovada e ainda que se comprove que não foi utilizado em outros períodos. **Destaque-se que o direito à utilização do crédito decorre da apuração da contribuição e da efetiva existência da despesa que lhe deu origem, e não da declaração apresentada pelo contribuinte, sendo esta apenas a demonstração da apuração realizada. Verificando-se erro em seu preenchimento, porém comprovando-se a existência do crédito e sua não utilização anterior, deve sua utilização ser ratificada pela autoridade fiscal.**

**No presente caso, a autoridade fiscal relaciona as notas fiscais objeto da glosa, informando a despesa a que se referem, assim como a data de emissão do documento fiscal, não havendo nos autos qualquer informação acerca de sua utilização em período anterior. Sendo assim, identificada a origem dos créditos e verificada sua não utilização em períodos anteriores, cabível o seu reconhecimento para fins de utilização no período posterior.**

**Considerando que o único fundamento da glosa foi o fato de tratar-se de crédito relativo a períodos anteriores, sem maiores considerações por parte da autoridade fiscal, voto pela reversão da glosa, em razão da legislação acima transcrita.**

Trilhando o mesmo caminho cita-se precedente do CARF, de relatoria do Conselheiro Diego Diniz Ribeiro:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

ÁLCOOL ANIDRO. INSUMO PARA PRODUÇÃO DE GASOLINA TIPO C. CREDITAMENTO. COFINS. POSSIBILIDADE. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte. (Acórdão nº 3402006.000-4ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Sessão de 29 de novembro de 2018)

Especificamente no tocante ao afastamento da exigência de prévia retificação, cita-se como precedente a decisão consubstanciada no Acórdão nº 3402-008.178 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, julgado na sessão de 23/03/2021:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

DECADÊNCIA DO DIREITO DE GLOSAR CRÉDITOS EM PEDIDO DE RESSARCIMENTO. IMPROCEDÊNCIA. ENTENDIMENTO DECORRENTE DA SÚMULA CARF Nº 159. O prazo decadencial do direito de efetuar o lançamento tributário não abrange a atividade realizada pelo Fisco na apreciação de Pedido de Ressarcimento, não constituindo a glosa de créditos um lançamento de ofício da autoridade tributária. Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições. Súmula Carf nº 159.

CRÉDITO NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. RESP Nº 1.221.170/PR STJ. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. A apuração de créditos relativos a insumos deve ser realizada de acordo com os critérios da essencialidade e relevância estabelecidos pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

DESPESAS COM SERVIÇOS DE DESESTIVA, ARMAZENAGEM NA IMPORTAÇÃO E MOVIMENTAÇÃO DA CARGA. ESSENCIALIDADE AO PROCESSO PRODUTIVO. DIREITO AO CRÉDITO. Os serviços de desestiva, armazenagem e movimentação da carga da área portuária constituem elemento estrutural e inseparável do processo produtivo, permitindo a chegada do insumo até o estabelecimento industrial, sendo essencial à produção do bem comercializado.

DESPESAS COM SERVIÇOS DE DESEMBARÇO ADUANEIRO. ATIVIDADE MEIO. INEXISTÊNCIA DE ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. TESTE DE SUBTRAÇÃO. As despesas com serviços de desembarço aduaneiro/despachante aduaneiro, além de constituírem atividade meio da empresa (não produtiva), não podem ser caracterizadas como essenciais ou relevantes. A aplicação do “Teste de Subtração” permite caracterizar o dispêndio como não essencial.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÕES OU DEMONSTRATIVOS. DESNECESSIDADE.

Os créditos relativos à Contribuição ao PIS e à COFINS podem ser apropriados extemporaneamente, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos. Tendo sido a necessidade de retificar tais documentos o motivo para a glosa perpetrada pela Fiscalização, necessário rechaçá-la e reconhecer o direito ao crédito em questão.

Nesse quadro, em sendo comprovada a existência do crédito e sua não utilização anterior, entendo pertinente a reversão da glosa.

## 2. DA GLOSA – EMBALAGENS DE TRANSPORTE

As glosas referem-se a embalagens para acondicionamento do leite e iogurte, no tocante a caixas e filme stretch, utilizado para proteção, paletização e unitização de cargas.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal:

(...) os materiais de embalagem glosados sob o motivo “**Embalagem Transporte/Acondicionamento**” **não se enquadram** no conceito de insumo, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei 10.833/2003, pois este conceito abrange restritivamente, por analogia ao inciso IV do art. 4º e o art. 6º do Decreto nº 4.544 /2002(RIPI), a embalagem que agrega valor comercial ao produto através de sua apresentação e que objetiva valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional. Razão pela qual, os correspondentes valores desses materiais de embalagem listados no **ANEXO I** foram glosados por representarem **embalagens de transporte/ acondicionamento e não de apresentação**.

A DRJ, por sua vez, ratifica a glosa por entender que o material de embalagem apenas é aceito como insumo quando incorporado ao produto, acompanhando-o até seu destino.

Para o contribuinte, seria necessário compatibilizar os conceitos de relevância e essencialidade em relação às aquisições de embalagens por parte da Cooperativa recorrente, sobretudo em razão da necessidade de que os produtos por ela produzidos - leite, iogurte, creme de leite, bebidas, manteiga, doce de leite, queijo e requeijão - sejam embalados adequadamente, para preservação da integridade, qualidade, segurança e higiene:

Nessa perspectiva, tem-se que o Contribuinte em tela é sociedade Cooperativa de produção agropecuária, de modo que industrializa inúmeros produtos alimentícios através da aplicação da produção adquirida dos seus Cooperados e da utilização de inúmeros bens e/ou serviços como insumos. Diante disso, quando do transporte dos produtos finais ou dos insumos, **inconteste a necessidade de que os gêneros alimentícios sejam embalados, a fim de preservar sua integridade, qualidade, segurança e higiene**, isolando-os do meio externo e garantindo a manutenção de suas propriedades, a exemplo do leite UHT.

Com efeito, não se pode julgar possível que uma empresa que comercialize produtos alimentícios não o faça embalando tais produtos quando de seu transporte para venda. Não se trata de mera liberalidade ou “capricho”, mas, efetivamente, de uma necessidade sanitária decorrente de regulamentações normativas para que os alimentos permaneçam preservados, de modo que as embalagens utilizadas para transporte e/ou acondicionamento se tornam essenciais e, portanto, podem e devem ser consideradas insumos para fins de apropriação de créditos do PIS/PASEP e da COFINS.

Imagine-se transportar produtos como leite, iogurte, creme de leite, bebidas, manteiga, doce de leite, queijo e requeijão sem a utilização de embalagens. Certamente há de se concordar que seria inviável, para não dizer antiético e ilegal, sendo incontestes a essencialidade e/ou relevância de tais dispêndios. (...)

Depreende-se ter havido distinção entre embalagens de apresentação e de transporte, estas últimas glosadas porque não integram o produto, não seguem com ele quando de sua comercialização e não conferem características, forma ou identificação. Assim, foram excluídos do conceito de insumo as embalagens externas utilizadas para logística e comercialização do “produto acabado”.

No entanto, a meu ver, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para determinado processo produtivo, com base na concepção de insumo construída pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, que privilegiou a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Entendo que os gastos com embalagens de transporte, que também protegem as embalagens primárias e secundárias dos produtos fabricados pela Recorrente, constituem despesas essenciais para a manutenção da qualidade dos produtos durante o transporte, ainda que sejam utilizadas somente para acondicionamento de unidades já acomodadas em embalagens de “apresentação”.

No tocante aos conceitos de relevância e essencialidade, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018, na qual identifica no que consistem esses critérios, em conformidade com o voto da Ministra Regina Helena Costa:

(...) os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

Por outro lado, o critério de relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

Sob o enfoque funcional, com maior importância no ramo alimentício, as embalagens adquiridas para viabilizar o correto escoamento da produção, uma vez que o produto final não teria condições de ser transportado se não fosse embalado e acondicionado adequadamente, preservando suas características, também se mostram intrínsecas ao processo de produção, a justificar a natureza de insumos para tais dispêndios.

Desse modo, a aquisição destes produtos constituem custos essenciais para o desenvolvimento desta atividade e transporte de sua produção, sendo possível a apuração de créditos de PIS e COFINS sobre tais gastos, nos termos do artigo 3º, II das leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ainda que se trate de posicionamento não pacificado no âmbito deste Conselho, existem diversos precedentes nesse sentido, vejamos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009 CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho. (...)

**CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE**  
No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições. (Acórdão nº 3302-008.902, Data da Sessão 29/07/2020 Relator José Renato Pereira de Deus - grifei)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2008 EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. *Os custos/despesas incorridos com embalagens para proteção do produto durante o transporte, como plástico, papelão e espumas, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Assim, embalagens utilizadas para o manuseio e transporte dos produtos acabados, por preenchidos os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, enseja o direito à tomada do crédito das contribuições.* (Acórdão nº 3301-009.494, Data da Sessão 16/12/2020 Relatora Liziane Angelotti Meira - grifei)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO. ART. 17 DO DECRETO Nº 70.235/72. É preclusa a matéria não combatida em manifestação de inconformidade, não devendo ser conhecida se suscitada em grau de recurso.

PRODUÇÃO DE PROVAS. JUNTADA DE DOCUMENTOS. PERÍCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento de pedido para juntada de documentos posteriormente à apresentação da manifestação de inconformidade ou pelo indeferimento de pedido genérico de perícia. Dispõe o Decreto nº 70.235, de 1972, que a apresentação de prova documental, com as exceções ali listadas, deve ser feita no momento da manifestação de inconformidade e que se considera não formulado o pedido de perícia quando não atendidos os requisitos exigidos em lei.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

**CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. EMBALAGENS DE TRANSPORTE.** No âmbito do regime não cumulativo, as embalagens de transporte utilizadas no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado, transportado e/ou conservado são consideradas insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. No âmbito do regime não cumulativo, os custos/despesas incorridos com o transporte de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma empresa enquadram-se na definição de insumos e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições. (Acórdão nº 3201-008.360, Data da Sessão 29/04/2021 Redator designado Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - grifei)

Destaca-se ainda trecho do voto vencido da Conselheira Maysa de Sá Pittondo  
Deligne:

No caso, todos os itens (Pallets, Chapas de Papelão, Filmes Cobertura e Filmes Strech) se mostram essenciais para o acondicionamento, comercialização e exportação dos produtos produzidos pela pessoa jurídica, se enquadrando perfeitamente no conceito de insumo. Com efeito, as embalagens para transporte se enquadram no critério da essencialidade como aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto” cuja “falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”. (Processo nº 13888.003890/2008-81)

Finalmente, com a devida quadra de separação entre os contextos fáticos, encontra-se precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

INSUMOS. CONCEITO. NÃO-CUMULATIVIDADE O conceito de insumos, deve ser visto de acordo com a interpretação ofertada no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170-PR/STJ e no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018

**CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.** No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições. (Acórdão nº 9303-011.240; Sessão de 10/02/2021, Relator Valcir Gassen; - grifei)

Diante de tais fundamentos, entendo que as glosas relativas a gastos com Embalagem Transporte/Acondicionamento devem ser revestidas no presente caso.

### 3. DA GLOSA – FRETE DE COMPRAS

A glosa em debate decorre do entendimento de que o crédito relativo ao frete acompanha o crédito principal a ele vinculado:

49. Portanto, em relação aos créditos oriundos dos **fretes de compra** referentes às aquisições alíquota zero e com suspensão, às aquisições Não conceito Insumo, às aquisições Manutenção e Reparos (Não contato/desgaste direto produção), como essas

**aquisições NÃO dão direito à crédito, o frete segue o crédito a ele vinculado, também NÃO originando créditos de PIS.**

No mesmo sentido seguiu a instância de piso:

Ora, uma despesa de frete por si só não se insere no processo produtivo da empresa. O que pode fazer parte deste processo é o bem adquirido, então, como já se disse, a apropriação de crédito das contribuições será efetuada sobre o preço total desse bem, que inclui o frete pago na aquisição.

Portanto, se um bem adquirido não gera crédito ou só gera crédito presumido e a base de cálculo desse crédito é o custo total da aquisição, o frete pago nessa aquisição também não vai gerar nenhum crédito ou só vai gerar o crédito presumido, conforme o caso.

Assim, ratifico o Despacho Decisório quanto a este tópico.

A Recorrente refuta o posicionamento nos seguintes termos:

No entanto, não há qualquer previsão legal que vincule o direito creditório em face dos dispêndios com frete com o mesmo direito em relação ao produto transportado. Com efeito, o principal requisito para que haja o aproveitamento de créditos do PIS/PASEP e da COFINS é justamente que o produto adquirido ou o serviço contratado (ex. frete) sofra incidência dessas contribuições. Veja-se o art. 3º, § 2º, inc. II das Leis nº. 10.833/2003 e 10.637/2002, que apenas excetuam da hipótese de aproveitamento de créditos das referidas contribuições quando os bens ou serviços não estiverem sujeitos ao seu pagamento:

...

Ao exigir que tanto o serviço de frete quanto o produto adquirido transportado sejam passíveis de creditamento, o Fisco pretende usurpar o papel do legislador, utilizando-se de normativas infra-legais para criar empecilhos ao direito creditório de insumos “autônomos”, o que é inadmissível.

Discordo do entendimento da instância de piso, de que o frete tomado pelo contribuinte só poderia ensejar o correlato direito a crédito de PIS/COFINS na hipótese da operação antecedente também estar sujeita à incidência de tais contribuições.

A respeito da matéria, destacam-se os seguintes acórdãos, incluindo um recente desta Turma:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

CRÉDITOS. BENS OU SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO.

A Lei no 10.637/2002, em seu art. 3o , § 2o , inciso II, veda o direito a créditos da não-cumulatividade sobre o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

INSUMO. FRETE AQUISIÇÃO. NATUREZA AUTÔNOMA.

O frete incorrido na aquisição de insumos, por sua essencialidade e relevância, gera autonomamente direito a crédito na condição de serviço utilizado como insumo, ainda que o bem transportado seja desonerado.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES PARA TRANSPORTE DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

Gera direito à apuração de créditos da não cumulatividade a aquisição de serviços de fretes para a movimentação de insumos entre estabelecimentos do contribuinte.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA FIRMA. POSSIBILIDADE.

Cabível o cálculo de créditos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. (Acórdão nº 3401-010.520 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 15 de dezembro de 2021)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

COOPERATIVA AGROPECUÁRIA. CREDITAMENTO DE LEITE "IN NATURA" ADQUIRIDO DOS SEUS ASSOCIADOS.

Até a entrada em vigor da IN SRF nº 636/2006 as cooperativas agropecuárias tinham direito a apurar o crédito integral da contribuição social pela aquisição do leite "in natura" dos seus associados.

FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE. CRÉDITO VÁLIDO INDEPENDENTEMENTE DO REGIME DE CRÉDITO DO BEM TRANSPORTADO.

A apuração do crédito de frete não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado. Não há qualquer previsão legal neste diapasão. Uma vez provado que o frete configura custo de aquisição para o adquirente, ele deve ser tratado como tal e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade. Recurso voluntário parcialmente provido. Direito creditório reconhecido em parte. (Acórdão nº 3402003.968-4ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Sessão de 28 de março de 2017)

Sendo assim, incidindo PIS/COFINS na operação de frete, há evidente custo de aquisição para o contribuinte, o que dá ensejo ao correlato creditamento, de modo de que neste ponto cabe a reversão da glosa.

#### 4. DA GLOSA – VENDAS A NÃO COOPERADOS

Sobre a glosa, a Autoridade Fiscal esclareceu que:

52. A exclusão específica da cooperativa, de acordo com o inciso II e parágrafo primeiro do art.15 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 c/c o inciso II do art. 32 do Decreto nº 4.524/2002, se configura na exclusão das receitas de venda de bens e mercadorias **ao associado**.

53. Após as verificações específicas inerentes as cooperativas, constatou-se a existência de vendas a **não associados** de **valores consideráveis**, ou seja da prática de **atos não cooperativos** em contraponto com a **inexistência** de débitos de PIS/COFINS informados pelo contribuinte em seu EFD-Contribuições.

54. Diante deste fato constatado, procedeu-se a auditoria das **Planilhas de Saída** apresentadas pela empresa e intimou-se o contribuinte a fazer as modificações necessárias, conforme Termo de Intimação Fiscal 002, visando a adequação das mesmas para a quantificação dos valores de crédito de PIS/COFINS a serem glosados.

55. Com base nessas **Planilhas de Saídas modificadas** pela empresa, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal 002, foram extraídos os valores das receitas de venda a **não associados/terceiros**. Desses valores procedeu-se a uma segunda extração, selecionando os valores de receitas de venda a **não associados/terceiros tributáveis**, ou seja, com notas fiscais de venda com CST 01 (Tributado ad valorem), chegando-se assim a **um valor total de PIS/COFINS devido** que deveria ter sido deduzido do valor de crédito de PIS/COFINS pleiteado.

56. E da mesma forma, como acima relatado, visando a **imediata conclusão** desta ação fiscal, este **valor total de crédito de PIS/COFINS a ser glosado** foi projetado para um **percentual proporcional do crédito total pleiteado**.

57. Foram, portanto, glosados os valores de crédito de PIS/COFINS deduzidos correspondente a esse recálculo de PIS/COFINS devidos, **no percentual de 10,3 % (dez vírgula três por cento) do crédito total pleiteado, proporcional ao total do valor dessas glosas**, sendo quantificado **no valor de 31.004,92** referente ao **2º trimestre de 2015**.

Para manutenção da glosa, justificou a DRJ:

Os benefícios a que faz jus uma cooperativa, são sempre relacionados aos chamados atos cooperativos - aqueles praticados entre a cooperativa e seus associados, entre esses e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para consecução dos objetivos sociais. O § 1º do citado artigo 15 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 dispõe que somente podem ser excluídas da base de cálculo da Cofins e do PIS/Pasep "*as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa*".

*In casu*, a fiscalização apurou que produtos que são tributados pelas contribuições em comento foram vendidos a terceiros não associados e não foram tributados. O que se está cobrando, via dedução do crédito pleiteado, é o valor da contribuição devido pelas vendas citadas.

Ainda que o produto vendido tenha origem em um associado, sua venda deve ser tributada quando efetuada a não associado.

A Recorrente, por sua vez, de certo modo aprimora a tese suscitada na Manifestação de Inconformidade, no sentido de que poderia ter se beneficiado de outras exclusões autorizadas pela legislação de regência, limitando-se a utilizar apenas duas e passa a adotar linha de defesa um tanto inventiva, afirmando que haveria uma bitributação por existirem duas regras matrizes distintas na sistemática de tributação de cooperativas agropecuárias. Veja-se:

Ressalta-se, como adendo, que o Contribuinte poderia ter se beneficiado de outras exclusões assim permitidas na legislação competente, conforme exposto nos autos da manifestação de inconformidade; entretanto, apenas utilizou-se de duas exclusões (já citadas), quais sejam: (i) receitas de vendas aos cooperados e; (ii) valores repassados aos

cooperados decorrentes das vendas de mercadorias entregues pelos cooperados à cooperativa.

...

Contudo, o que ocorreu com a conduta da autoridade fiscal, na prática, foi uma bitributação, PORQUANTO AS REFERIDAS OPERAÇÕES DE SAÍDA JÁ HAVIAM SIDO TRIBUTADAS! Além da bitributação intentada, a autoridade fiscal simplesmente desconsiderou as exclusões procedidas legalmente pelo Contribuinte e demonstradas nas respostas à intimação; frisa-se: utilizando uma metodologia de glosa que sequer possui fundamentação na legislação tributária!

Explica-se: a apuração do PIS/PASEP e da COFINS nas cooperativas agropecuárias deve ser compreendida por meio de duas espécies de “regras matrizes” distintas. A primeira delas é a regra geral destas contribuições, previstas nos artigos 1º e 2º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, e que já é amplamente conhecida como o “*total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica*”, independente se a saída é realizada para cooperado ou terceiro, de forma que todas as receitas serão submetidas às respectivas alíquotas básicas do regime não cumulativo.

A segunda espécie de “regra matriz” pode ser encontrada na MP 2.158- 35/2001, em seus artigos 15 e s.s., corroborada pelo art. 32 e s.s. Decreto n.º 4.524/2002 e pelo art. 11 da Instrução Normativa RFB n.º 635/2005 (vigente à época), atual art. 292 da Instrução Normativa RFB n.º 1.911/2019, que possibilita, em “momento posterior” da apuração, a exclusão de determinados itens da base de cálculo das Contribuições, sendo:

(...)

Destarte, é de conhecimento da recorrente que **todas as suas receitas (receita bruta) com a venda de produtos ou serviços estão intrincadas à hipótese de incidência do PIS/PASEP e da COFINS, ou seja, INDEPENDENTE de as receitas estarem vinculadas ao “ato cooperado” ou “não cooperado”, deverá ser escriturada a tributação das saídas.** Importa esclarecer, assim, que nas operações de revenda para terceiros (não cooperados), de fato, não haverá a alteração dos efeitos tributários da escrituração da “saída” (débito), e até mesmo da escrituração de uma possível “entrada” (crédito).

**Em suma, a Cooperativa recorrente não apenas tributa (1ª regra matriz) as receitas dos atos “não cooperativos”, como também as receitas dos atos “cooperativos”, cabendo, posteriormente, a exclusão do montante vinculado a “este último” (2ª regra matriz).** Apenas como adendo e à título de conhecimento, as exclusões são escrituradas em seu montante global nos registros M211 (PIS/PASEP) e M611 (COFINS) da EFDContribuições.

Conforme bem colocado pela Conselheira Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza, no Acórdão n.º 3302003.191–3ªCâmara/2ªTurma Ordinária, as cooperativas constituem associações de pessoas com objetivo de ajudar-se mutuamente, com natureza *sui generis*, tendo em vista que o ato cooperativa, não pode ser vislumbrado como um ato negocial ou comercial, uma vez que o objetivo comum da cooperativa não é o lucro, mas o fortalecimento de determinados grupos que, como regra, estariam fora do mercado em um regime de economia solidária.

Importante transcrever ainda os dispositivos que regulamentam a matéria, constantes da Instrução Normativa SRF n.º 635, de 24/03/2006 (Revogada pela Instrução Normativa RFB n.º 1.911, de 11 de outubro de 2019), *verbis*:

Art. 1º As sociedades cooperativas devem observar as disposições desta Instrução Normativa na apuração: I - da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre o faturamento; II - da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação; e

III - da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários.

Art. 2º São contribuintes, na hipótese do inciso I do art. 1º, as sociedades cooperativas em geral. (...)

Art. 3º As sociedades cooperativas, na hipótese de realizarem vendas de produtos entregues para comercialização por suas associadas pessoas jurídicas, são responsáveis pelo recolhimento das contribuições sociais por estas devidas em relação as receitas decorrentes das vendas desses produtos, nos termos do art. 66 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (...)

Art. 4º O fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre o faturamento é o auferimento de receita. (...)

**Art. 6º A base de cálculo da Contribuição para PIS/Pasep e da Cofins é o faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pelas sociedades cooperativas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas. (...)**

**Art. 11. A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apurada pelas sociedades cooperativas de produção agropecuária, pode ser ajustada, além do disposto no art. 9º, pela:**

I - exclusão do valor repassado ao associado, decorrente da comercialização, no mercado interno, de produtos por ele entregues à cooperativa;

II - exclusão das receitas de venda de bens e mercadorias ao associado;

III - exclusão das receitas decorrentes da prestação, ao associado, de serviços especializados aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV - exclusão das receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produto do associado;

V - dedução dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização;

É certo que as cooperativas podem deduzir determinados valores da base de cálculo do PIS e da COFINS. Não é essa a discussão. O debate alcança a possibilidade de incidência das contribuições sobre negócios praticados com terceiros, assegurando-se as exclusões e deduções legalmente previstas.

No caso em tela, a Fiscalização considerou indevida a dedução relativa ao produto gerado por operações de venda para não cooperados, tendo em vista não ser permitido deduzir da base de cálculo da contribuição para o PIS e COFINS tal incremento com natureza de receita.

Nessa linha, destaca-se o Acórdão nº 3402004.260 da 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/10/1999

#### COOPERATIVAS AGRÍCOLAS. BASE DE CALCULO.

As sociedades cooperativas são isentas da contribuição, quanto aos atos cooperativos próprios de sua finalidade (Lei Complementar n.º 70/91, art. 6.º, inciso I), as demais submetem-se a tributação normal. Restando o fisco demonstrado, a partir da contabilidade mantida pela cooperativa, a parcela efetivamente sujeita à tributação, deve prosperar o lançamento.

#### PIS. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO

Constatado que, em alguns meses, a base de cálculo apurada pela Recorrente revelou-se inferior à apurada pelo Fisco, não abalada pelo recurso trazido, correto o lançamento de ofício das diferenças apontadas.

Recurso Voluntário Negado.

Dessa feita, diante da natureza das operações glosadas, não vejo como desqualificar os valores recebidos da condição de receitas, de modo que a decisão recorrida não merece reparo.

#### *Conclusão*

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso e no mérito, por dar PARCIAL provimento para afastar a glosa sobre:

- fretes de compras para transporte de produtos não tributados
- gastos com Embalagem Transporte/Acondicionamento
- créditos extemporâneos.

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins

#### **Voto Vencedor**

Conselheiro Gustavo Garcia Dias dos Santos - Redator designado

Em que pese o como de costume bem fundado voto da Conselheira Relatora Carolina Machado Freire Martins, ousa dele divergir, com a devida vênia, quanto à forma de apuração e cálculo dos créditos extemporâneos e à possibilidade de o pedido de ressarcimento incluir tais valores, haja vista que cada pedido deve referir-se a um único trimestre calendário, conforme melhor elucidado adiante.

Em relação à questão, esclareço de antemão que não vislumbro qualquer obstáculo à apuração e ao aproveitamento extemporâneo de créditos das contribuições, até porque há expressa autorização legal contida no parágrafo 4º do artigo 3º tanto da Lei n.º

10.637/2002 quanto da Lei nº 10.833/2003. Penso, todavia, que o aproveitamento de créditos de períodos pretéritos deva obedecer a certos critérios dispostos na legislação.

Primeiramente, há de se observar que, na hipótese de existência de crédito da não cumulatividade não apurado em período próprio, mas apenas posteriormente, está-se, na verdade, diante de pagamento indevido no período original, em razão de contribuição recolhida em valor superior ao que seria devido, por utilização incompleta dos créditos então disponíveis. Assim, caso o contribuinte decida utilizar os valores da contribuição indevidamente pagos, nessa condição, tal opção pode se dar por meio de apresentação de pedido de restituição ou de declaração de compensação contendo créditos decorrentes de pagamento indevido. Nessa situação, do ponto de vista procedimental, i.e., quanto ao cumprimento das obrigações acessórias, seria necessária a retificação do Dacon ou da EFD-Contribuições (além da própria DCTF) relativos ao período de apuração do crédito que deixou de ser apurado, visando à demonstração do novo excedente de créditos e, em consequência, de um saldo a recolher a menor que o anteriormente apurado, dando lastro ao indébito a ser pleiteado.

No entanto, esta é apenas uma das opções à disposição do sujeito passivo. Também é possível a utilização do crédito para fins de dedução da própria contribuição apurada em períodos posteriores, caso em que não se cabe falar em recolhimento indevido, mas em utilização posterior de saldos de créditos, não sendo, portanto, necessária a utilização de Per/Dcomp. Nessa situação, também pela ótica das obrigações acessórias, seria necessária a retificação dos Dacon ou das EFD-Contribuições (e, em sendo o caso, das DCTF) relativos aos períodos originais do crédito e, adicionalmente, dos posteriores, até o período de sua efetiva utilização. Desta maneira, a origem do crédito restará devidamente declarada no período correspondente, demonstrando para o Fisco a existência de determinado direito creditório, bem como permitindo a devida averiguação de sua utilização.

Nesse ponto, é preciso fazer um aparte: conforme deixo claro acima, do ponto de vista procedimental, deve sim o sujeito passivo efetuar as retificações das declarações e demonstrativos pertinentes (Dacon ou EFD-Contribuições, e DCTF) a fim de apurar e, em consequência, adequadamente demonstrar o direito creditório calculado. Tal caminho, a propósito, se mostra em perfeita consonância com instituto do ônus da prova, já que cabe ao sujeito passivo fazer prova do fato constitutivo de seu direito, conforme preconiza o artigo 373, I, do CPC/2015.

Portanto, não considero que a Receita Federal do Brasil, ao demandar a retificação dos demonstrativos e declarações relativos aos períodos impactados pelos créditos extemporaneamente apurados, esteja exorbitando daquilo que dispõe o parágrafo 4º do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003. Pelo contrário, entendo que esteja atuando no legítimo (e justificado) exercício da prerrogativa delegada respectivamente pelo artigo 66 e pelo artigo 92 daqueles diplomas, para editar, no âmbito de sua competência, as normas necessárias à aplicação do disposto nas leis citadas. A esse respeito, é bom lembrar que a norma contida no parágrafo 4º do artigo 3º das leis básicas apenas autoriza o aproveitamento extemporâneo de créditos e não a apuração e apropriação extemporâneas, do que fica claro que o crédito deve ser sempre apurado e apropriado no período de origem e aproveitado nos subsequentes. Veja-se (grifei):

Art. 3º (...)

§ 4o O crédito não **aproveitado** em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Tal conduta não foi adotada pelo contribuinte no presente caso, tendo a empresa informado diretamente o valor de crédito extemporâneo que entende correto em períodos subsequentes. Para além disso, os valores não foram informados em destaque, e sim aglutinados com os demais créditos do período, o que, do ponto de vista procedimental, se mostra indubitavelmente incorreto, mas não lhe retira o direito à utilização do referido crédito, nos termos em que autorizado pelas Leis citadas. Isso porque o direito à utilização do crédito decorre da apuração da contribuição e da efetiva existência da despesa que lhe deu origem e não da declaração apresentada pelo contribuinte, que se destina apenas à demonstração da apuração realizada. Assim, verificando-se erro na escrituração ou no demonstrativo apresentados, comprovada a existência do crédito e sua não utilização em duplicidade, e desde que respeitado o prazo decadencial, deve seu aproveitamento, em prestígio à verdade material e ao formalismo moderado, ser ratificado pela autoridade fiscal.

Cabe esclarecer, todavia, que ainda é dever do contribuinte comprovar a existência material dos créditos informados, sejam eles extemporâneos ou não, mesmo que não devidamente demonstrados mediante retificação das declarações correspondentes. Por outro lado, uma vez verificada a existência de créditos extemporâneos na apuração do contribuinte, cabe à autoridade fiscal adotar as medidas que julgar necessárias à verificação da existência de tais valores, ainda que, pelo erro incorrido pelo sujeito passivo durante o cumprimento de suas obrigações acessórias, aplique as penalidades eventualmente existentes na legislação tributária - como era o caso da multa por incorreções no Dacon, que tinha previsão no já revogado artigo 7º da IN RFB nº 1.015/2010. Não deve, portanto, recusar o reconhecimento do direito creditório de forma sumária apenas por ter sido escriturado equivocadamente.

Não há notícias nos autos de que a autoridade fiscal tenha intimado o contribuinte a comprovar a existência dos valores referentes a períodos pretéritos ou de que tenha adotado qualquer outra diligência com o mesmo fim, tendo se limitado a não reconhecer tais montantes em razão de terem sido apurados em períodos indevidos. Também não há qualquer juízo de valor a respeito da existência material ou da efetiva subsunção das correspondentes operações às hipóteses previstas nos incisos do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003

Assim, considerando que o fundamento único pelo qual a Fiscalização recusou a apuração de créditos sobre as referidas operações fora a sua indevida escrituração em períodos posteriores, sem maiores considerações por parte da autoridade fiscal, entendo que devem ser revertidas as referidas glosas, desde que atendidos os demais requisitos de lei, conforme já havia concluído a relatora.

O cerne do meu dissenso com a i. relatora reside especificamente nas formas de apuração e de utilização do crédito apurado extemporaneamente.

Com efeito, conforme deixei claro acima, o crédito extemporâneo pode ser apenas aproveitado em períodos posteriores e não apurado e apropriado em períodos posteriores, i.e., o crédito apurado a destempo, acompanhando ou não das retificações procedimentalmente cabíveis, continua a pertencer ao período de apuração original, não se translada para o período em que é apurado, como se dele fosse originado. Por essa razão, o crédito extemporâneo deve obedecer aos critérios e percentuais de rateio (caso seja esse o método de imputação utilizado) do

período de apuração de origem e não daquele em que está sendo apropriado, até para não frustrar as normas que tratam da matéria, contidas nos parágrafos 7º a 9º do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003.

Também como consequência de continuar a pertencer ao seu período de origem, o crédito apurado extemporaneamente só pode ser utilizado em períodos posteriores pela forma ordinariamente prevista pelo sistema da não-cumulatividade, isto é, mediante dedução.

Explico.

Primeiro, porque a legislação estabelece que cada pedido de ressarcimento deva referir-se a um único trimestre calendário, nos termos do parágrafo 2º do artigo 6º c/c artigo 92 da Lei nº 10.833, de 2003 (ou artigo 66 da Lei nº 10.637/2002), no regramento dado pelo parágrafo 2º do artigo 28 da IN RFB nº 900, de 2008. Veja-se:

Lei nº 10.833, de 2003

(...)

Art. 6º (...)

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, **até o final de cada trimestre do ano civil**, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, **observada a legislação específica aplicável à matéria**.

(...)

Art. 92. **A Secretaria da Receita Federal editará, no âmbito de sua competência, as normas necessárias à aplicação do disposto nesta Lei.**

=====

Lei nº 10.833, de 2003

(...)

Art. 28. O pedido de ressarcimento a que se refere o art. 27 será efetuado pela pessoa jurídica vendedora mediante a utilização do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante petição/declaração em meio papel acompanhada de documentação comprobatória do direito creditório.

(...)

§ 2º **Cada pedido de ressarcimento deverá:**

**I - referir-se a um único trimestre-calendário; e**

II - ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre-calendário, líquido das utilizações por desconto ou compensação.

Ressalto mais uma vez que a disciplina infralegal não extrapola os preceitos previstos na Lei n.º 10.833/2003 (e na Lei n.º 10.637, de 2002). Pelo contrário, regula a forma de utilização dos créditos extemporâneos, buscando, inclusive, compatibilizar a necessidade de que referidos valores possam ser aproveitados em meses subsequentes, conforme autorizam as citadas leis, com as normas que disciplinam o rateio proporcional (previstas no parágrafo 7º a 9º do artigo 3º do mesmo diploma), impedindo distorções artificiais na apropriação do direito creditório, além de permitir que o Fisco detenha condições materiais de exercer o seu múnus fiscalizatório, o que seria impossível sem qualquer disciplina relativa à imputação desses valores.

Para além disso e como elemento principal, observo que a norma que autoriza o aproveitamento extemporâneo de créditos está topograficamente localizada no parágrafo 4º do artigo 3º da Lei n.º 10.833, de 2003 (ou n.º 10.637, de 2002), artigo esse que, em sua cabeça, disciplina tão somente os créditos a serem descontados da contribuição mensal apurada, de tal maneira que a boa hermenêutica me conduz a concluir que a permissão para o aproveitamento em períodos subsequentes de créditos extemporâneos deva ser admitida apenas dentro desse contexto, ou seja, mediante dedução da contribuição apurada.

Com efeito, as normas que autorizam o ressarcimento e a compensação vão aparecer somente mais adiante, no artigo 6º da Lei n.º 10.833, de 2003 (ou no artigo 5º da Lei n.º 10.637, de 2002), no qual, além de tudo, é estabelecida uma ordem de utilização dos créditos apurados em que fica claro que os créditos são destinados originariamente à dedução das contribuições apuradas mensalmente, devendo apenas o saldo não utilizado *em cada trimestre* ser objeto de pedido de ressarcimento específico do trimestre em questão.

Por todo o acima exposto, dou parcial provimento ao recurso para reverter as glosas sobre os créditos extemporâneos, desde que comprovados quanto à existência e não-utilização em duplicidade, conforme já entendia a relatora, a serem apurados conforme percentuais de rateio do período de origem e utilizados apenas para dedução da contribuição devida.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Garcia Dias dos Santos – Redator designado